

A DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÃO SEGUIDA DO PAGAMENTO PARCELADO DO TRIBUTO

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*Desembargador do Tribunal Regional Federal da 5ª Região,
Professor de Processo Civil na Faculdade de Direito do Recife/UFPE*

1. O Instituto Tributário da Chamada Denúncia Espontânea

A denúncia espontânea de infração fiscal significa a prática, pelo contribuinte, de ato de vontade pelo qual informa, por própria iniciativa, à Autoridade Administrativa Fiscal competente, a existência de fatos imponíveis objetivos e concretos, até então desconhecidos da Administração, e ensejadores de exigência tributária ou constitutivos de infrações acessórias, seguindo-se a essa comunicação, se for o caso, o pagamento do tributo devido, mas se excluindo a responsabilidade pela infração, ou seja, se excluindo a multa (art. 138 do CTN).

O efeito primordial pretendido pelo contribuinte, ao efetivar essa comunicação voluntária, é o de *afastar a exigibilidade de multa pelo cometimento da infração*, assim se assegurando o direito de liquidar a dívida fiscal apenas com o recolhimento do principal, mais correção e juros; do ponto de vista do Fisco, a denúncia espontânea tem o efeito de poupá-lo da fiscalização e da execução do crédito tributário, ensejando o recolhimento imediato do valor tributário e dos seus acréscimos legais, *excluída a multa*.

Esse efeito *diretamente proveitoso ao Fisco*, qual seja, o do pagamento do tributo devido e seus acréscimos, em seguida à denúncia espontânea, tem sido apontado por alguns autores como sendo *conditio sine qua non para a fruição da exclusão da multa*, dando ao art. 138 do CTN exegese literal.

De todo modo, a denúncia espontânea tem a sua sede e o espaço do seu desenvolvimento no campo restrito da atividade administrativa fiscal, não cabendo ao Juiz, ou a qualquer outra autoridade, deferir ao contribuinte essa importante espécie de favor legal.

Na verdade, o que sempre cabe ao Juiz é o *controle casuístico do agir administrativo*, neste caso, o agir administrativo pertinente à denúncia espontânea; por conseguinte, poderá o Juiz *reconhecer* em prol do contribuinte o efeito por ele visado com a denúncia, qual seja, o de eximir-se do pagamento da multa infracional, *caso a Autoridade Fiscal lhe recuse esse efeito à sua confissão da infração, quando espontaneamente realizada*.

A compreensão da denúncia espontaneamente efetivada pelo contribuinte, *id est*, sem atividade fiscal anterior, deve levar em conta, sobretudo, a *motivação* que o anima à sua prática, pois, do contrário, *seria normal, do ponto de vista psicológico, que não a realizasse*, já que se trata da confissão de fatos, cuja informação à Autoridade Administrativa lhe produz onerosidade, desfavorecendo-o com o dever jurídico de solver a dívida fiscal até então ignorada, o que deve ser feito *após a confissão*, discutindo-se, apenas, se há de ser à vista ou poderá ser a prazo o pagamento respectivo

A orientação pretoriana *mais antiga* é no sentido do não condicionar a exclusão da multa do pagamento imediato do tributo, ou seja, *já no momento da própria confissão*; o eminente Ministro Milton Luiz Pereira, do colendo STJ, assinalando que a exclusão da multa, em caso de denúncia espontânea, *não depende do pagamento imediato do tributo*, mas da inexistência de ação fiscal precedente, assim assentando o seu entendimento sobre o tema:

Sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138 do CTN). Exigi-la seria desconsiderar o

voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal. (REsp 9.421-PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU* 19.10.92)

Há de se levar em ponderação, em tema de denúncia espontânea, que o fato denunciado pelo contribuinte era, até então, *totalmente desconhecido do Fisco*, recordando-se que o prolongamento temporal desse desconhecimento pode acarretar até mesmo a extinção da própria obrigação, pelo irrecusável efeito da prescrição (art. 156, V do CTN), a operar de forma automática, *eliminando esse dever do mundo do juridicamente exigível*.

A motivação que leva o contribuinte a realizar essa comunicação, ou seja, a efetivar, perante a Autoridade Fiscal, a denúncia espontânea, é precisamente a *exclusão da multa a que estaria obrigado, caso o Fisco o tivesse oportunamente flagrado na situação infracional, emitindo o auto de infração correspondente, e iniciado a atividade de fiscalização, como é do seu indeclinável dever* (art. 142 do CTN), *visando a arrecadação (se for o caso) e a imposição da multa pela infração*.

Por outro lado, caso se registre qualquer atividade fiscal relativamente ao tributo ou à situação fiscal do contribuinte infrator, elimina-se, de logo e automaticamente, a possibilidade de eficácia da denúncia espontânea, isto é, *não terá mais eficácia alguma, no que respeita à exclusão da multa, a iniciativa do contribuinte de fazer aquela prefalada comunicação ou confessar a existência da situação geradora da obrigação tributária não adimplida (situação infracional)*.

Importa deixar bem claro que iniciada que seja a chamada *ação fiscal*, não mais será juridicamente possível ou correto falar-se em denúncia espontânea, eis que esta *se tornou objetivamente inviável, tendo em vista que o Fisco já terá, em face de sua própria atividade de*

fiscalização, total conhecimento dos fatos que seriam objeto da comunicação formal (ou denúncia) do contribuinte.

O Professor Luciano Amaro frisa bem esse aspecto da espontaneidade da comunicação da infração, como condicionante da eficácia da denúncia, afirmando que esta é *motivada pelo arrependimento do infrator, ainda que temperada pelo medo de vir a sofrer alguma sanção* (*Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1997. p. 424).

O elemento da intimidação, associado à motivação da denúncia, não lhe tolda a espontaneidade, pois o instituto assume, quanto a esse aspecto, *nítido conteúdo processual*, equivalendo à *confissão* a que alude o art. 348 do CPC; aliás, alguns autores chegam mesmo a empregar o termo *confissão* para designar a *denúncia espontânea da infração tributária*, não incorrendo eles, nesse ponto, em qualquer impropriedade ou ambigüidade de linguagem.

O Professor Hugo de Brito Machado, o mais exímio dos tributaristas do País, alude expressamente à *confissão* para identificar a natureza da denúncia espontânea (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2003, p. 144), mas é certo que essa *confissão* a que se referem os doutrinadores, quanto ao tema da denúncia espontânea, é a *confissão cogitada no CPC*, embora alguns a confinem com a *desistência voluntária do proveito do ilícito* ou mesmo o *arrependimento eficaz*, institutos próprios da seara do Direito Penal, como o notável Aliomar Baleeiro, associando-a à figura do art. 15 do CPB (*Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1970, p. 438).

Seja como for, o que importa analisar, quanto à denúncia espontânea, é o plexo de funções jurídicas que lhe é correspondente, maximamente a que pertine à *exclusão da sanção infracional de multa*, quando o denunciante, promovendo a confissão, não recolhe (logo após a

denúncia) o valor do tributo devido e seus acréscimos, *mas obtém o parcelamento da dívida fiscal*.

O Professor Bernardo Ribeiro de Moraes ensina que, *diante de caso de denúncia espontânea, o contribuinte deve pagar apenas o valor do crédito tributário, excluído deste o valor da multa moratória (Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 727), embora advirta que, havendo o parcelamento do pagamento do tributo (quando devido), não se há de cogitar da comunicação de ato infracional e, portanto, ao seu ver, não haveria razão para a exclusão da penalidade pecuniária (multa)*.

É oportuno frisar que o contribuinte pode cometer diversos atos infracionais no terreno dos deveres fiscais, sendo o mais importante deles, sem dúvida alguma, o que importa em redução ou supressão do pagamento de tributo devido, mas são relevantes, também, os atos de omissão de obrigações fiscais acessórias, estes também punidos com a aplicação de multa.

Dest'arte, àquela valiosa lição do acatado mestre e doutrinador tributarista de São Paulo deve ser associada a conclusão de que *o não-pagamento do tributo é a mais grave infração que o contribuinte comete*, acarretando a aplicação de sanção pecuniária (multa), mas seria de todo incongruente que o contribuinte em mora, confessando a infração e recolhendo os valores devidos, ainda suportasse a multa dela decorrente, o que eliminaria por completo a utilidade pró-contribuinte de realizar autodenúncia.

Diz-se que exonerar o contribuinte confitente da multa é o mesmo que premiá-lo pela mora no pagamento de tributo e assim desvalorizar a conduta positiva dos contribuintes que cumprem os prazos para o recolhimento de seus tributos, *mas essa argumentação só tem de impressionante a sua aparência*: na verdade, veja-se que, com a confissão

do devedor, o Fisco tomou ciência do não-pagamento do tributo e, de imediato, o recolheu (à vista ou em parcelas), *tendo sido poupada a atividade fiscalizatória e executória da cobrança da dívida fiscal*.

O relevante a anotar é que a infração fiscal do *não-pagamento* do tributo (obrigação principal) é antecedida por outra infração, qual seja, a *não-comunicação* ao Fisco de elementos necessários ao lançamento (obrigação acessória), o que também enseja a aplicação de multa; em outras palavras: feita a comunicação da situação infracional, o pagamento do tributo ser-lhe-á subsequente, *residindo aí o maior proveito que o Fisco aufera com a utilização, pelo contribuinte, do instituto da denúncia espontânea*.

2. A Função e os Efeitos Jurídicos da Denúncia Espontânea de Infração

Todos os institutos jurídicos possuem ou assumem, dentro do sistema ou do ordenamento, *uma função*, não havendo instituto de Direito que seja dela desprovido; essa função, ou papel, é manifestada aos destinatários do instituto por meio de prescrições ou comandos, como bem explica o Professor Norberto Bobbio, enfatizando que *um corpo de leis tende a eliminar tudo o que não é preceito* (*Teoria da Norma Jurídica*, tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, São Paulo. Edipro, 2003, p. 78), daí se entender o sistema jurídico como um *universo harmônico de preceitos*.

No que interessa a este estudo, pode-se dizer que é dúplice a função da denúncia espontânea de acordo com as normas que estruturam e regem a aplicação desse relevante instituto jurídico, na via administrativa:

A) a sua função primária ou a sua *essencial utilidade*, do ponto de vista do Fisco, é a de tornar *dispensável* a atividade administrativa fiscal relativamente à infração tributária ou, sendo o caso, ao tributo ou à

situação jurídica denunciada ou confessada pelo contribuinte: *a denúncia espontânea produz resultados imediatos em favor do Fisco, que se exonera do dever de fiscalização dos atos infracionais comunicados e, dessa forma, tem a oportunidade de promover a arrecadação do tributo, quando devido, de modo mais célere, sendo visível o proveito assim obtido;*

B) a outra função estratégica desse instituto (denúncia espontânea), do ponto de vista do contribuinte que a realiza, é a de *favorecê-lo com a exclusão da multa*, em face da própria comunicação da infração: *a denúncia espontânea produz a exoneração do pagamento da multa que decorre do descumprimento da obrigação, suprido pela comunicação*, mas a obrigação confessada resta absolutamente incólume, não sendo de qualquer modo afetada pela confissão.

Assim, diante dessas duas funções do instituto da confissão espontânea, é necessário enfatizar que o benefício almejado pelo contribuinte, ao formular a comunicação de infração fiscal, é precisamente eximir-se do encargo sancionatório representado pela multa, *daí ser rigorosamente ilógica a imposição de sanção ao confitente, pelo fato de ter comunicado ao Fisco os elementos necessário no lançamento.*

Quando o contribuinte promove a denúncia espontânea de infração tributária, *em caso em que seja cabível o pagamento de tributo*, duas são as alternativas que lhe são postas, a partir dessa confissão:

i) *realiza prontamente o recolhimento do valor do tributo devido e dos seus acréscimos legais, inclusive o fazendo no mesmo momento em que formula a confissão, ou*

ii) *simplesmente não realiza esse pagamento e nem adota nenhuma providência quanto à infração confessada, como que deixando de dar consequência prática à própria confissão.*

Na primeira hipótese, nenhuma dificuldade surge, quanto ao efeito excludente da multa, *como decorrência jurídica imediata e natural da confissão do contribuinte, eis que expressamente prevista no art. 138 do CTN*; ocorre, nesse caso, a *implementação da condição* admitida por alguns eminentes juristas, como o Professor Alexandre Macedo Tavares (*Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 2002. p. 86), *de que a exclusão da multa fiscal depende do pagamento imediato do valor do tributo devido, quando a confissão da infração pertine a situação que envolve tal obrigação*.

No segundo caso, a comunicação da infração fiscal perde imediatamente a eficácia de produzir a exclusão da multa, porque frustrada a primeira função desse instituto, qual seja, a de promover a celerização da arrecadação; contudo, *conserva-se o outro efeito da comunicação ao Fisco, quanto à ocorrência da infração, podendo a Autoridade Fiscal, portanto, valer-se, sem qualquer restrição, da confissão do contribuinte, restando indubitáveis os aspectos fálicos da obrigação*.

Contudo, questão de não pequena monta surge quando o contribuinte, tendo realizado a denúncia espontânea de infração fiscal, em caso em que cabe o pagamento de tributo, *ao invés de quitar a dívida, como esperável, obtém do Fisco o direito de fazê-lo de forma parcelada*, vindo daí a pertinente indagação se, em tal hipótese, também ocorrerá (ou não) a exclusão da multa pela infração.

Relendo-se o art. 138 do CTN, poder-se-á dizer que o dispositivo, ao expressar que a denúncia será *acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*, faz entender que a eficácia da confissão *depende* mesmo da realização do pagamento; essa conclusão, embora lógica, não é, porém, a única que se pode extrair desse item do CTN.

Enfrentando o assunto, alguns autores sustentam que o art. 155-A, parágrafo 1º do CTN (introduzido pela LC 104/01), forneceu a completa solução do problema, ao estabelecer que *salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa*, asseverando esses mestres que a leitura desse mesmo artigo não deixa margem a dúvidas, impondo que, em caso de pagamento parcelado do valor do tributo, *não se há de excluir qualquer desses itens (juros e multa)*.

Porém, essa conclusão parece não levar em conta que o objetivo dessa norma *não foi o de disciplinar o instituto da denúncia espontânea*, mas sim o do parcelamento; por conseguinte, a sua exegese finalística é a de que aqueles acréscimos legais (juros e multa) *devem ser incluídos na escala de pagamento ou no cronograma do parcelamento*, não devendo o contribuinte antecipá-los ao Fisco, qual faria se se tratasse da rolagem de uma dívida bancária, por exemplo.

É preciso pôr em destaque que a exclusão da multa é efeito da confissão espontânea praticada pelo contribuinte, *e não do parcelamento*, que é matéria *estritamente financeira*, relativa apenas à *forma do pagamento do crédito tributário já quantificado*, e não à apuração do seu valor, ou seja, *não é no parcelamento que se discute se haverá (ou não) a exclusão da multa, eis que a sede própria dessa discussão é a denúncia do contribuinte, para se perquirir se foi espontânea (ou não)*.

O instituto do parcelamento reflete a seriedade da preocupação do Fisco com a preservação da atividade econômica do contribuinte que confessa a dívida, oportunizando-lhe as condições de pagá-la, *sem a paralisação de sua produção*; quando o Fisco parcela o pagamento de crédito tributário, na verdade está acautelando o interesse público-social em que o devedor não seja eliminado do mercado, pois, se agisse sob a influência de suas pretensões imediatas, seria lógico que não admitiria que a arrecadação se fizesse *a prazo*.

3. A Denúncia Espontânea Seguida do Pagamento à Vista do Tributo

Importa assinalar que a denúncia espontânea deve ser entendida como *antecedente natural* do pagamento integral do tributo, quando cabível, pois é perfeitamente possível que *ocorra a denúncia espontânea e não ocorra o pagamento do tributo devido*; a denúncia espontânea pode se encerrar na confissão, negligenciando o contribuinte a quitação da sua dívida, assim se deixando de produzir o resultado benéfico ao Fisco, daí por que, nesse caso, não há dúvida de que se elimina o efeito de exclusão da multa, *mas não o da ciência que a Autoridade Fiscal passou a deter da ocorrência da infração*.

Reitere-se que, na hipótese de denúncia espontânea *não seguida do pagamento do tributo*, se excluirá por completo e automaticamente o efeito positivo em favor do contribuinte que praticou a autodenúncia, ou seja, a multa infracional restará plenamente exigível, mesmo tendo havido a confissão, como já assinalado mais de uma vez.

Em outras palavras, é indispensável que a denúncia espontânea seja seguida do *pagamento do tributo objeto da mesma denúncia*, sem o que essa atividade do contribuinte, consistente em realizar a denúncia/confissão, restará inócua de efeitos jurídicos, em especial o efeito de abreviar a arrecadação tributária e, obviamente, o de elidir a exigência da multa.

Porém, parece que, no plano estritamente lógico, cumpre distinguir esses dois fenômenos jurídico-tributários, ambos igualmente relevantes para a melhor compreensão do tema em estudo:

A) uma coisa é a realização da denúncia espontânea (antecedente), por iniciativa própria do contribuinte, ou *sponte sua*, fazendo a comunicação direta ao Fisco da existência de situação

infracional, até então desconhecida da Autoridade Fiscal competente, máxime quando dela resulta a obrigação de pagar tributo, e

B) outra coisa é o sempre desejável pagamento do tributo com os seus acréscimos legais (conseqüentemente), *tanto que, se este não se realiza, a denúncia espontânea se despe da eficácia excludente da multa, mas conserva naturalmente o efeito da ciência fiscal quanto à situação do contribuinte, daí por que, nesse caso, o Fisco pode (e deve) promover a imediata cobrança do seu crédito, obviamente com o acréscimo da multa.*

A *situação jurídica optima*, isto é, aquela que realiza da forma mais completa o querer da norma legal, é seguramente a que se descreve no art. 148 do CTN, ou seja: (i) o contribuinte promove espontaneamente, perante a Autoridade Fiscal, em modo regular, a denúncia do fato tributável cuja existência o Fisco ignorava (confessa-se devedor) e, em seguida, (ii) recolhe aos cofres públicos o valor integral do tributo autodenunciado (confessado), com os consectários legais, *mas, obviamente, com a exclusão da multa, já que afastar a exigência desse valor (a multa pecuniária) foi exatamente a principal motivação da denúncia espontânea.*

Nesse sentido, o instituto da denúncia espontânea guarda *semelhanças notáveis* com o da confissão judicial ou extrajudicial (art. 348 do CPC), pela qual uma parte (o confitente) *admite a verdade de um fato contrário ao seu interesse e favorável ao adversário*; é importante assinalar que a confissão se restringe aos fatos da questão, *não alcançando o direito que a eles se aplica: reitere-se que a confissão pertine a fatos, e somente a fatos.*

Na seara tributária essa limitação da confissão do contribuinte aos fatos é da maior importância e relevo, *porque a origem da obrigação somente pode e poderá ser a Lei, descabendo a quaisquer negócios e atos jurídicos, lícitos e válidos, a potestade de criá-la.*

Quando se afirma a reserva legal absoluta, se está aludindo à exclusividade da Lei para instituir *qualquer tipo de dever jurídico-tributário*, tanto a obrigação principal (pagar tributo), como a obrigação acessória (instrumental), como bem demonstra a Professora Rosenice Deslandes (*Denúncia Espontânea*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 6), *não havendo transigência quanto a esse ponto*.

A denúncia espontânea seguida do pagamento à vista do tributo, *embora seja o objetivo primário da norma legal tributária em análise (art. 138 do CTN)*, nem sempre ocorre com a desejável frequência, sendo de maior incidência a formulação do pedido de parcelamento para o pagamento da dívida, *após apresentada a sua confissão*.

O pagamento parcelado de dívida tributária, apurada de forma regular, é um direito do contribuinte e representa um instituto de valiosíssima importância para se promover a recuperação de empresas em *estado crítico*; a utilização mais intensiva do parcelamento fará o Direito Tributário absorver a tendência do Direito Empresarial *de preservar maximamente a continuidade das atividades dos agentes produtivos, ensejando o resgate de suas dívidas sem, contudo, afetar a dinâmica de suas operações*.

É bem verdade que o art. 161, parágrafo 1º da Lei de Recuperação de Empresa (Lei 11.101/05), *exclui expressamente os créditos de natureza tributária dos que comportam a aplicação do plano de recuperação extrajudicial*, mas, na oportuna observação do Professor Amador Paes de Almeida, *nada impede a composição em torno deles (Curso de Falência e Recuperação de Empresa, São Paulo, Saraiva, 2005. p. 344)*, especialmente se tendo em conta que o art. 115-A, parágrafo 3º do CTN, acrescentado pela LC 118/05, *prevê o parcelamento do crédito tributário, quando o contribuinte se acha em recuperação judicial*.

Parece excessiva a proposição do Professor Fábio Ulhoa Coelho *de que as empresas tecnologicamente atrasadas, descapitalizadas ou precárias em termos de organização devam desaparecer do mercado* (Comentários à Nova Lei de Falências e de Recuperação de Empresas, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 116), pois tal assertiva embute a inaceitável noção de que *todos* os agentes produtivos devam sempre ter desempenho ótimo, quando se sabe que, não raras vezes, certos fatores externos, violentos e incontroláveis (e até fatos do Príncipe), podem levar as empresas a crises duradouras, mas nem por isso irreversíveis.

De toda sorte, para esse eminente comercialista, os créditos tributários, em razão do regime jurídico a que estão submetidos, não são passíveis de inclusão em planos de recuperação, salvo quando lei específica o autorizar:

Em razão do regime de Direito Público disciplinar dessa categoria de crédito, a renegociação no plano da recuperação extrajudicial é inadmissível. O credor tributário só mediante lei pode conceder remissão ou anistia. ou prorrogar o vencimento da obrigação do contribuinte. O regime jurídico de Direito Público, informado pelo princípio da indisponibilidade do interesse público, impede que a autoridade tributária renegocie o crédito. Prevê a lei própria a possibilidade de parcelamento, em determinadas condições. Atendidas estas, o empresário, ou sociedade empresária, devedor terá direito ao benefício especificamente outorgado pela legislação tributária. Não atendidas, porém, a autoridade tributária não tem meios de autorizar o parcelamento, muito menos para conceder qualquer outro benefício ao contribuinte. A impossibilidade de renegociação, assim, exclui o crédito tributário da recuperação extrajudicial (*Op. cit.* p. 396)

4. A Exceção ou Favor Legal do Parcelamento Tributário

A denúncia espontânea passa a desafiar reflexão jurídica mais exigente *quando não vem seguida do pagamento imediato (ou à vista) do tributo devido e seus acréscimos legais (correção e juros)*, mas sim do

parcelamento do valor correspondente, variando os autores e a jurisprudência dos Tribunais, quanto a se definir se, nesse caso, seria (ou não) a multa excluída.

Seria a obtenção do parcelamento da dívida fiscal fator automaticamente excludente do efeito, benéfico ao contribuinte, de inexistência da multa?

Se a resposta for positiva, então se haverá de entender que *somente muito de raro* o contribuinte se motivará para fazer a denúncia espontânea de infração por ele cometida, permanecendo, dest'arte, o Fisco na incidência daquela situação tributária relevante, ou na dependência de a oportuna fiscalização detectar essa realidade infracional, *quando não se terá dúvida da exigibilidade do tributo com todos os seus acréscimos, obviamente com a inclusão da multa.*

Uma situação que pode desafiar dúvida surge quando o contribuinte, fazendo a denúncia espontânea e obtendo o parcelamento, aceita expressamente a inclusão da multa na escala de pagamento, como que renunciando a esse favor da Lei ou abdicando do seu direito de discutir a exigibilidade da multa, tendo havido a confissão da infração.

Não se deve olvidar, porém, que o contribuinte *pode promover a denúncia espontânea e aceitar, no parcelamento, a inclusão da multa*, quando premido pela necessidade de obter, por exemplo, a certidão de regularidade de sua situação fiscal, para prosseguir no desenvolvimento de suas atividades normais, *perdurando, mesmo nessa hipótese, o interesse de se saber se não se lhe estaria impondo uma exigência indébita.*

O argumento de que o contribuinte teria aceito a inclusão da multa, no parcelamento, de modo a não se admitir a sua retratação, não se mostra de acolhimento isento de dúvidas, *porque é evidente que a aceitação se deu em razão da premência em obter a certidão de*

regularidade, e isso já basta para evidenciar-lhe a mácula, do ponto de vista estritamente jurídico.

Também se há de anotar que a aceitação pelo contribuinte confitente não lhe geraria o dever de pagar a multa, acaso indevida, incluída no parcelamento, *porque a única fonte da obrigação tributária é a Lei formal e material, não sendo admissível a inserção de outra fonte, que não a Lei, para a imposição da multa.*

Não será juridicamente admissível afirmar que, com a confissão da infração ou com a prática de qualquer outro ato jurídico válido, tenha o contribuinte se tornado sujeito passivo de qualquer obrigação tributária, pois que isso seria o mesmo que asseverar a *contratualidade* da tributação, com infração nos ditames constitucionais que proclamam a sua *legalidade*.

A propósito do tema, o Professor Alberto Xavier, em monografia do maior merecimento intelectual e da mais elevada definição metódica, na província da tributação, assim se expressa a respeito da *reserva absoluta de lei*, nesse território, afirmando o seguinte:

No Direito Tributário, o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito juiz ou administrador - e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se, neste ramo do Direito, por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto.

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a

subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal. (*Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, RT, 1978, pp. 37/38)

O desdobramento do preceito da *absoluta reserva legal* encaminha à conclusão inevitável de que *quaisquer atos jurídicos particulares*, mesmo quando inegavelmente lícitos e válidos, não são aptos a fazer surgir qualquer obrigação tributária, por isso que *as confissões dos contribuintes são sempre retratáveis*, ainda que, porventura, os seus contextos escritos proclamem solenemente o contrário.

O instituto do parcelamento tributário não tem sido estudado e valorizado em toda a extensão da sua notável importância, *sendo deveras assíduas, nas discussões a seu respeito, as posições apriorísticas, geralmente fundadas em argumentos que vão até o nível de afirmar que essa moratória soa como liberalidade condenável ou agride a justiça fiscal, menoscabando os contribuintes pontuais*.

4.1. O utilitarismo fiscal

O que leva o poder tributante a conceder ao seu contribuinte o pagamento parcelado da dívida é, em primeiro lugar, (i) o macrointeresse público em preservar a continuidade das atividades produtivas do contribuinte e, em segundo lugar, (ii) arrecadar ou receber, no prazo do parcelamento, o valor que hoje já lhe é devido, mas cujo pagamento imediato se mostra inviabilizado, muitas vezes até mesmo com o uso da execução forçada da dívida.

Anote-se que o êxito da execução fiscal nem sempre é assegurado no processo, que sem dúvida, está sujeito aos azares das protelações próprias da Justiça, essas tão sobejamente conhecidas; portanto, as alternativas que são postas ao Fisco, diante do pedido de parcelamento são estas: (a) parcelar o pagamento da dívida e recebê-la

paulatinamente ou (b) promover a execução fiscal e sujeitar-se às incertezas do processo judicial, sendo que este tem, ainda, o efeito secundário ou marginal de empecer as atividades produtivas da empresa e até mesmo acarretar a sua extinção ou falência.

Em outras palavras: em caso de parcelamento fiscal, não se há de cotejar a alternativa de *recebimento imediata ou à vista, do valor do tributo devido*, com a alternativa do seu *recebimento em parcelas*, pois seria de inegável evidência a opção pela primeira alternativa (recebimento á vista), mas a alternativa do recebimento em parcelas *se contrapõe a da execução judicial, com a possível derrocada da empresa*.

Bem por isso não se há de dizer que o parcelamento fiscal assimile semelhança com a *renúncia de receita*, pois o que se dá, no caso de renúncia de receita, é a abdicação do direito de tributar ou de arrecadar, por razões de ordem estratégica do desenvolvimento econômico ou por motivos de ordem política, qual se dá, por exemplo, com os incentivos fiscais de base regional ou setorial.

Por verdade, o que ocorre no parcelamento do pagamento do crédito tributário, após devidamente apurado, é a aplicação do *utilitarismo fiscal*, ou seja, do prestante método de diferir a arrecadação para tempo futuro, com o objetivo de cercar de maior segurança o próprio pagamento, mediante a concessão de prazo para a sua efetivação e a fixação de condições que conciliem, com proveito e ao mesmo tempo, as peculiaridades da situação do contribuinte devedor (interesse privado) e da própria Administração Fiscal.

O parcelamento tributário, como já aventado, confina, em muitos pontos, com o instituto da recuperação de empresa, cujo conceito põe em relevo, como assinala o já citado Professor Amador Paes de Almeida, *a preocupação de preservar a empresa, vista esta como verdadeira instituição social, para a qual se conjugam os interesses*

diversos: o lucro do titular da empresa (empresário ou sociedade empresária), os salários (de manifesta natureza alimentar) dos trabalhadores, os créditos dos fornecedores e os tributos do Poder Público (op. cit., p. 298).

4.2. As principais vantagens fiscais no parcelamento tributário

A primeira vantagem ou a mais importante das vantagens da aplicação do instituto administrativo do parcelamento tributário *é ensejar a regularização dos débitos apurados, sem a necessidade de as empresas devedoras serem atingidas pelos efeitos do processo de execução fiscal*, com as consequências graves legais que lhe são consectárias, como a indisponibilização patrimonial e a restrição creditícia.

A promoção da execução fiscal nem sempre produz os resultados positivos esperados pela Administração Fiscal, tendo em vista os percalços normais que lhe são inerentes, *mas sempre produz efeitos devastadores contra o executado, deixando de atender ao macrointeresse estatal, que abrange, também, a preservação operacional das empresas.*

Em situações especiais, o parcelamento pode ensejar o retorno à atividade de empresas que, em face de irregularidade fiscal, se achavam inativas; nesse caso o parcelamento é uma técnica reincludente de agentes produtivos no mercado.

Dito em outras palavras, o parcelamento da dívida tributária permite que as empresas devedoras permaneçam ativas ou retornem às atividades normais, gerando, em consequência, produção, renda e emprego, que são escopos de alta relevância, tanto para a iniciativa empresarial como para a sociedade e o próprio Estado.

Outro ponto de importância igualmente notável diz respeito à possibilidade de acesso das empresas à recuperação regida pela lei 11.101/05. pois condicionado à regularidade fiscal (art. 191-A do CTN);

assim, o parcelamento da dívida tributária proporciona ao contribuinte valer-se do importante instituto da recuperação, dando à aludida lei a eficácia desejada pelo legislador.

Como se vê, o parcelamento da dívida tributária abre um grande leque para a recuperação das empresas que não têm condições de honrar os seus débitos, haja vista a forma mais favorável de pagamento; sem o parcelamento, as multas e juros cobrados sobre os débitos fazem a dívida tributária crescer em proporções exorbitantes, afetando a saúde da empresa, e, em muitos casos, talvez mesmo na sua maioria, predeterminando até a sua extinção, o que é de todo indesejável.

O parcelamento, em resumo, constitui uma autêntica novação da dívida tributária, acarretando a extinção da obrigação anterior e dando surgimento a outras obrigações, tantas quantas sejam as parcelas; isso também repercute na esfera penal, beneficiando os dirigentes, administradores, gestores ou prepostos das empresas com a *suspensão da punibilidade pela prática de crimes contra a ordem tributária* (art. 9º da Lei 10.684/03).

4.3. As principais desvantagens imputadas ao parcelamento tributário

Algumas *desvantagens* podem ser apontadas, quando se trata de parcelamento do pagamento de dívida fiscal; essas desvantagens podem ser agrupadas da seguinte forma:

Para o contribuinte:

a) a renúncia expressa ao direito de impugnar administrativa ou judicialmente a dívida confessada e às vezes a suportar retenções de parte do pagamento de faturas liberadas em seu favor ou vinculação parcial do faturamento próprio;

b) a sujeição ao pagamento de elevados juros (taxa Selic) durante todo o período do parcelamento; e

c) a vedação de acesso a Certidão Negativa de Débitos (CND), o que não permite a alienação ou qualquer forma de oneração de bens do seu ativo imobilizado.

Para a Administração Fiscal e a própria sociedade civil:

a) o recebimento dos tributos atrasados em parcelas, obstaculando a orçamentação de investimentos de longo prazo, com suporte na arrecadação tempestiva da receita tributária;

b) a reiteração das estratégias de pagamento de tributos em modalidades especiais (como o parcelamento) dificulta a Administração Tributária e a aplicação dos recursos públicos; e

c) as anistias e refinanciamentos tributários acarretam situações de concorrência desleal, deixando em desvantagem relativa e desestimulados os contribuintes que pagam pontualmente os seus encargos fiscais, além de favorecer a prescrição tributária.

No exame do parcelamento tributário deve o intérprete realizar, com a adequada moderação e equilíbrio, o *balanço* entre os pontos positivos e os negativos do instituto, verificando, caso a caso e concretamente, qual a solução que melhor realiza a proteção do interesse público, mas sem sacrificar em demasia os interesses particulares.

5. O Parcelamento não elimina a Eficácia da Denúncia Espontânea

O art. 155-A, parágrafo 1º do CTN, acrescentado pela LC 104/01, ao dizer que *o parcelamento não exclui a incidência de juros e multas*, parece afirmar o óbvio, pois o parcelamento tributário *nunca excluiu e nem poderia excluir esses acréscimos legais (juros e multas)*, porque a moratória individual abrange a totalidade do crédito constituído

(art. 154 do CTN) e sempre foi (e ainda é) *apenas uma forma de pagamento e não uma forma de quantificação da dívida*.

Na verdade, o instituto tributário que se conserva com a potestade de excluir multas fiscais *é tão-somente a denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN*, que continua em vigor e não foi alterado pela LC 104/01.

A denúncia espontânea da infração, que exclui a multa fiscal (art. 138 do CTN), nada tem a ver com a forma do pagamento do tributo apurado por meio dessa mesma confissão (se à vista ou se em parcelas), de sorte que se mostra passível de controvérsia dizer que a fruição da exclusão da multa fiscal, decorrente da denúncia espontânea da infração, é dependente do pagamento à vista do tributo devido.

Quanto ao tema, cabe assinalar que a jurisprudência do colendo STJ foi pouco a pouco superando o Verbete 208 do extinto TFR (*A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea*), e consagrando segura orientação afirmativa do direito do contribuinte à exclusão da multa, quando ocorrente a confissão da dívida, *mesmo que obtivesse o seu pagamento parcelado*.

São numerosos e uniformes os julgados indicadores dessa autêntica tendência, como se vê nas seguintes decisões: REsp 181.083-SC, Rel. Min. Gomes de Barros, DJU 22.03.99, p. 74; REsp 117.031-SC, Rel. Min. José Delgado, DJU 18.08.97, p. 37.788; REsp 283.699-PE, Rel. Min. José Delgado, DJU 26.03.01, p. 389; REsp 195.530-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 28.02.00; REsp 246.457-RS, Rel. Min. Nancy Andrighi; REsp 11.430-SC, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 19.05.97; REsp 16.672-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU 04.03.96.

Porém, o surgimento ao art. 155-A do CTN provocou repentina mudança nessa orientação, tendo a mesma colenda Corte Superior

passado a entender que o dito item do CTN fez a eficácia da denúncia espontânea *dependente do pagamento à vista do tributo*, como vem sendo reiteradamente afirmado: EREsp 641.538-PR, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU 02.10.06, p. 214; AGA 751.791 -RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 28.08.06, p. 230; REsp 716.403-SP, Rel. Min. Castro Meira, DJU 18.04.06, p. 192; AgREsp 804.776-SC, Rel. Min. Francisco Falcão. DJU 10.04.06, p. 156, *evidenciando a adoção de nova tendência jurídica, oposta àquela anterior.*

É de se manter acesa esta discussão e realçar, quanto a esse ponto, que o art. 155-A do CTN não cogita, com certeza, dos parcelamentos antecédidos de denúncia espontânea (os que se originam da atividade voluntária do contribuinte, que confessa a prática de infração), *mas sim dos casos gerais ou comuns, em que o levantamento do crédito tributário se dá a partir de autuações fiscais; também nesses casos o instituto do parcelamento tem aplicabilidade, mas é indispensável a inserção das multas, no valor a ser parcelado.*

Essa é a exegese que concilia o art. 155-A do CTN com o art. 138 do mesmo Código, sendo fora de dúvida que ambos os dispositivos são eficazes, *mas disciplinam situações jurídicas distintas.*

O Professor Hugo de Brito Machado estima que o art. 155-A do CTN tendeu a contornar a orientação do STJ e lamenta que a Corte tenha alterado a sua diretriz judicante, assim se expressando o notável tributarista:

O que exclui as penalidades não é o pagamento imediato, mas a autodenúncia das faltas cometidas. A questão do pagamento, se à vista ou parcelado, é uma questão financeira que se resolve com o acréscimo dos juros na medida do tempo concedido para o pagamento das parcelas em que porventura seja o valor dividido.

(...).

Não podemos, porém, deixar de lamentar esse retrocesso na jurisprudência, que, afinal, *data maxima venia*, está equivocado, porque a exclusão da responsabilidade por infração não decorre da forma de pagamento, que é um problema simplesmente financeiro, mas da iniciativa do contribuinte de confessar as suas faltas. Infelizmente, a norma do art. 138 do Código Tributário Nacional, que tem grande e louvável significado na política jurídica e especialmente na política tributária, terminou sendo amesquinhada. (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, São Paulo, Atlas, 2005, pp. 280/281)

Em síntese, é possível afirmar que os arts. 138 e 155-A do CTN têm campos de incidência diferentes, de modo que se pode concluir que, *em caso de denúncia espontânea de infração (art. 138 do CTN), são excluídas as multas, ainda que o pagamento do tributo seja objeto de parcelamento.*